

CAPÍTULO IV

Análisis Constitucional del embargo precautorio establecido en el Código Fiscal de la Federación.

SUMARIO: Introducción 4.1.- Requisitos Constitucionales y Legales de su procedencia 4.2.- Garantías de Seguridad Jurídica Aplicables 4.2.1.- Garantía de Audiencia 4.2.2.- Garantía de Legalidad 4.3.- Análisis de los Supuestos de su Procedibilidad.

INTRODUCCIÓN

En este capítulo partimos de las relaciones que se generan en toda sociedad, dentro de las que encontramos a las de supra a subordinación, que son las de importancia en nuestro estudio, puesto que se llevan a cabo por parte de las autoridades hacia los gobernados y por las que se encuentran legitimadas las actuaciones de las mismas, pero para que sus actos considerados de autoridad, puedan afectar la esfera de los particulares, lo que sucede en el embargo deben cumplir con ciertos requisitos establecidos en la Constitución y derivada de esta en las leyes ordinarias, por lo que analizamos cuáles de ellos se deben cumplir en la instauración de un embargo precautorio. Las exigencias que se establecen para la práctica de actos de molestia y de privación donde consideramos se encuentra el embargo se encuentran establecidas en las garantías de audiencia y de legalidad, la primera regulada en el artículo 14 Constitucional, párrafo segundo y la segunda en el 16, primera parte de la misma, que aquí se estudian a profundidad pero relacionándolas con la medida precautoria que nos ocupa, a efecto de concretar cuáles de ellas son violentadas en la regulación de tal medida, así como en su práctica.

4.1 REQUISITOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES DE SU PROCEDENCIA

Es conveniente partir del origen que tiene el embargo precautorio como acto que se realiza en el ámbito de atribuciones conferidas a cierta autoridad, mismo que para reputarse válido debe cumplir con ciertos requisitos que aquí se definirán, por lo que empezaremos por señalar lo expuesto por Quintana Valtierra¹ sobre que en cualquier estado o sociedad se manifiestan fundamentalmente tres tipos fundamentales de relaciones que son las de coordinación, las de supraordinación y las de supra a subordinación, las primeras se ejercen entre sujetos físicos y morales, los segundas sólo entre órganos del poder y de gobierno que están plasmadas en el derecho constitucional y administrativo, por su parte las tercera de esas relaciones se da entre el Estado o sus autoridades frente al gobernado, éstas se encuentran revestidas de los atributos de la unilateralidad, imperatividad y coercitividad, lo que a su vez origina la presencia del acto de autoridad que se condiciona como ya vimos por las garantías individuales ya sea de libertad, igualdad, seguridad jurídica y propiedad.

Ese acto de autoridad que se define como: “ Aquél que realiza, en cumplimiento de sus funciones y dentro de la esfera de sus atribuciones oficiales, un funcionario público revestido de autoridad”¹⁶, es decir, para que un acto sea considerado de autoridad, está debe estar debidamente legitimada para proceder a realizar dicho acto.

¹ Quintana Valtierra, Jesús- Rojas Yáñez, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. Trillas, México, 1999, pp. 299- 301.

¹⁶ De Pina Vara, Rafael. *Diccionario de Derecho*, Porrúa, México, 2003, p. 52.

Para llegar a la finalidad que perseguimos es primordial determinar que tipo de acto de autoridad se realiza mediante el embargo precautorio, así es pertinente mencionar que entre esos actos protegidos por nuestra Constitución son los actos de privación y los de molestia que para efectos de nuestro tema explicamos a continuación:

Molestia implica toda clase de perturbación o afectación. Por ende, el acto de molestia es el acto de autoridad que causa cualquier agravio en la esfera del gobernado, afectándolo en alguno de sus derechos subjetivos o intereses jurídicos... El concepto de molestia en sentido amplio engloba a la privación misma, y en su sentido restringido a cualquier afectación que no entrañe privación alguna del bien o derecho del gobernado. Los actos de molestia latu sensu están sujetos o sometidos a la garantía de audiencia y a la garantía de legalidad respectivamente consagrados en los artículos 14 y 16 de la Constitución; en cambio los actos de molestia stricto sensu, que no denotan privación, sólo deben subordinarse a la segunda de dichas garantías.³

La privación es un concepto que equivale a despojo, desposesión menoscabo o merma de algún bien o derecho del gobernado. Entraña la molestia más grave que puede inferir un acto de autoridad. La validez de todo acto de privación está sujeta al cumplimiento de las exigencias o condiciones que integran la garantía de audiencia instituida en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional.⁴

Lo anterior significa que todo acto de privación es un acto de molestia, pero no todo acto de molestia es uno de privación, y ambos requieren satisfacer ciertas garantías establecidas en la Constitución, pero lo importante es dejar en claro que el acto de molestia cuando no implica en si una privación no requiere satisfacer la garantía de audiencia, por lo que tenemos que determinar si al embargo se le considera un acto de privación o solamente de molestia para poder establecer los requisitos constitucionales (modalidades jurídicas) que este debe contener. Al respecto se puede mencionar lo dicho por el tratadista Burgoa: “Es menester que la merma o menoscabo mencionados, así como la impedición citada, constituya el fin último, definitivo y natural del aludido acto”.⁵

³ Burgoa Orihuela, Ignacio. *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*. Porrúa, México, 1997, p. 19.

⁴ Ídem.

⁵ Burgoa Orihuela, Ignacio. *Las garantías individuales*. Porrúa, México, 2003, p. 538.

Sobre el auto de exequendo específicamente el mismo autor alude lo siguiente:

Si bien origina una aparente privación, no tiende a realizar ésta como objetivo o finalidad últimos o definitivos, puesto que el egreso del bien que se secuestre de la esfera del ejecutado, no es sino el medio de que dicho auto se vale para asegurar, primeramente, las prestaciones debidas al ejecutante, y mediatamente, para que por conducto de otros actos procesales se obtenga el pago de las mismas a través de la adjudicación correspondiente, en su caso.⁶

De acuerdo a lo anterior, el embargo o secuestro cuando deviene de un auto de ejecución no requiere cumplir la garantía de audiencia sino únicamente con la preceptuada en la primera parte del artículo 16 Constitucional, por no constituir la privación que se genera de este, el fin último que se persigue, cosa con la que no estamos de acuerdo porque aunque la finalidad que se persiga no sea la privación en si misma, lo cierto es que ésta se presenta.

En el embargo precautorio podríamos decir que tampoco se tiene la finalidad de privar del bien, bienes o derechos, pero aún así esta privación se genera ya sea por cierto lapso que generalmente es muy amplio, o también de la medida pueden sobrevenir privaciones definitivas con el fin de rematar y adjudicar el bien a otro, tal y como vimos anteriormente, por lo que consideramos que la misma, si se debe satisfacer la garantía de audiencia, además de la mencionada garantía de legalidad, y para defender esta postura, más adelante procederemos a realizar un análisis exhaustivo, relacionando a las dos garantías mencionadas con el citado embargo, por lo que por el momento sólo hay que dejar en claro que los requisitos implicados en ambas, consideramos son los que debe satisfacer el embargo precautorio.

⁶ Ídem., p. 539.

4.2 GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA APLICABLES

Ya analizamos a la seguridad jurídica como uno de los valores que protege el derecho por medio de las garantías que llevan su mismo nombre y que se explicaron de manera muy general en otro capítulo de este trabajo, pero por ser estas muy importantes para el análisis constitucional que se expondrá en otro apartado de este capítulo, es que profundizaremos en ellas y principalmente en las que como se demostró aplican al tema que estamos discerniendo, es precisamente para profundizar en ellas que transcribimos el siguiente concepto:

Las garantías de seguridad jurídica implican el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *summum* de sus derechos subjetivos.⁷

Es decir, estas garantías son los derechos con que cuenta el gobernado, que impliquen un conjunto de exigencias que debe cumplir la autoridad para que sus actos se consideren válidos cuando se afecte la esfera del mismo, en cualquiera de sus bienes o derechos que se encuentren tutelados por la Constitución.

Dentro de las garantías de seguridad jurídica como vimos, están incluidas entre otras, la garantía de audiencia y de legalidad, establecidas en los artículos 14, segundo párrafo y 16, primer párrafo constitucionales. Como quedo aclarado, estas garantías contienen los requisitos que consideramos deben aplicar al embargo precautorio en estudio, pero para corroborar esto pasaremos a analizarlas desde el ángulo del tema de nuestro interés, exponiendo a su vez las razones de lo antedicho.

⁷ Op. cit., p. 504.

4. 2.1 GARANTÍA DE AUDIENCIA

Originalmente, la garantía de audiencia estuvo enderezada hacia las autoridades judiciales; posteriormente se hizo extensiva a las autoridades administrativas y finalmente en 1942, la Suprema Corte de Justicia la amplió al Poder Legislativo.⁸ Por lo que en las leyes que expida este último se deben plasmar los procedimientos por medio de los cuales el gobernado pueda ejercer este derecho en caso de ser privado de los bienes tutelados por dicha garantía.

El artículo 14, segundo párrafo de la Constitución ordena: “Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”

De lo citado a su vez, se desprenden cuatro garantías de seguridad jurídica más específicas y son:

- La de que en contra de la persona, a quien se pretenda privar de alguno de los bienes jurídicos ahí tutelados, se siga un juicio;
- Que tal juicio se substancie ante tribunales previamente establecidos;
- Que en el mismo se observen las formalidades esenciales del procedimiento, y
- Que el fallo respectivo se dicte conforme a las leyes existentes con antelación al hecho o circunstancia que hubiere dado motivo al juicio.

⁸ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa, México, 2001, p, 306.

Como se puede observar, los bienes jurídicos tutelados por la garantía de audiencia son los de la vida, la libertad, los derechos del gobernado, la propiedad y la posesión, siendo estos tres últimos materia de interés para el caso del embargo fiscal, puesto que son los que puede ser embargados por la autoridad.

Expresa Burgoa⁹ que el juicio que se menciona se traduce en el caso administrativo en un procedimiento que válidamente pueda desenvolverse ante autoridades materialmente administrativas, por ingresar el bien objeto de privación a la esfera del Estado o tienda a satisfacer coercitivamente una prestación pública individual nacida de relaciones de supra a subordinación, como sucede en la materia fiscal. “Dicho procedimiento debe instituirse legalmente como medio para que el gobernado formule su defensa antes de que se realice en su perjuicio el acto administrativo de privación”.

Por lo que el juicio a que se alude no necesariamente debe seguirse ante tribunales que realicen la función jurisdiccional, sino que basta que en la esfera administrativa se desarrolle ante las mismas autoridades emisoras del acto, tal y como sucede con el escrito de inconformidad visto, que procede en contra del resultado que deriva de una visita domiciliaria, asimismo con el recurso de revocación que se interponen ante la misma autoridad fiscal emisora del acto o su superior jerárquico, pero lo que es importante resaltar aquí, es que este procedimiento debe prevalecer antes de perpetrarse la privación mencionada.

⁹ Burgoa Orihuela, Ignacio. *Las garantías individuales*. Porrúa, México, 2003, p. 550.

Para corroborar el hecho de que el procedimiento debe ser anterior y no posterior al acto de privación advertiremos lo siguiente: “No debe confundirse la preexistencia de la oportunidad legal defensiva al acto de privación, con la impugnabilidad de este mediante recurso que consignan las leyes normativas en dicho acto”¹⁰. Es decir, no porque una ley establezca la posibilidad de impugnar un acto de privación, significa que se respeta la garantía de audiencia, sino que se debe dar un plazo para rebatir ese acto, que debe ser anterior a éste.

Por lo tanto, la garantía de audiencia no quedaría satisfecha con el recurso de revocación regulado en el Código Fiscal, puesto que su interposición resulta paralela al procedimiento principal, cuya consecuencia radica en que este medio de defensa no se pueda aplicar de manera previa a la afectación jurídica, sino que necesariamente se interpone ante actos administrativos consumados.

Es por lo anterior que se da un plazo, como ya dijimos entre la última acta parcial que se levante de la visita y el acta final para que el contribuyente desvirtúe los hechos u omisiones asentadas en aquélla, para que se cumpla efectivamente con la garantía de referencia, y a esto es a lo que se denomina escrito de inconformidad.

Sobre el escrito de inconformidad se expresa: “Una vez interpuesta la inconformidad, la autoridad tiene la obligación de resolver lo tocante a las mismas, de donde se infiere que en determinadas situaciones no existe excepción a la garantía de

¹⁰ Ídem., p. 551.

audiencia, debiéndose analizar cada caso en particular”.¹¹ Como pudimos observar este recurso sólo se concede en el lapso de determinación de un crédito fiscal, por lo que para el caso de que se realice un embargo precautorio antes de la determinación del crédito fiscal, consideramos se estaría violentando la garantía en estudio, ya que no se concede el término aludido ni ningún otro, para desvirtuar las consideraciones expuestas por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

El que se fije un termino para desvirtuar los hechos u omisiones considerados por la autoridad en el desarrollo de la visita se considera fundamental de acuerdo a las siguientes consideraciones:

- Las leyes que regulen los procedimientos administrativos para la determinación del crédito fiscal, para su cobro y para su impugnación, deben reconocer en lo posible el derecho del particular para ser oído, es decir, la oportunidad para que presente pruebas y alegue en su favor.¹²
- En materia tributaria la garantía de audiencia se cumple plenamente en aquellas leyes que suponen la colaboración del contribuyente y de la Administración para esa determinación. Debe hacerse notar que cuando las leyes fiscales establecen para los impuestos el sistema de determinación por el contribuyente la aplicación de la garantía de audiencia no viene al caso; y que cuando el fisco revisa las declaraciones y descubre créditos fiscales omitidos la garantía de audiencia se respeta cuando después de ejercido el acto administrativo de fijación de diferencias, el contribuyente tiene la oportunidad de inconformarse y de recurrir el acto.¹³

Es claro el que en los procedimientos de determinación que lleva a cabo la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación siempre debe de respetarse la garantía en

¹¹ Quintana Valtierra, Jesús. Op. cit., p. 304.

¹² Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Porrúa, México, 1995, p. 179.

¹³ De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit., pp. 307- 308.

estudio, mientras que en la autodeterminación del contribuyente como es lógico, no habrá necesidad de satisfacerla.

Lo anterior se confirma con el criterio emitido por el Tribunal Colegiado¹⁴ de que cuando el pago de un impuesto depende de apreciaciones, avalúos, ejercicio del arbitrio de autoridades, o en general de algún elemento que el legislador no ha determinado y que debe determinar la autoridad conforme a los lineamientos precisos y específicos que le señale dicho legislador, sin dejar nada al capricho ni a la discreción, ni a su voluntad administrativa unilateral, en estos casos, la obligación de contribuir a los gastos públicos, ya no esta determinada del todo en la ley misma, y las autoridades deben respetar la garantía de previa audiencia a los causantes.

Ahora bien, se habla de formalidades esenciales del procedimiento cuando se consignan dos oportunidades, una defensiva y una probatoria y se les denomina esenciales porque sin las dos la función jurisdiccional no se desempeña debida y exhaustivamente, todo esto para que no se produzca un vicio de inconstitucionalidad, por lo que no bastará únicamente que se notifique para el caso que nos ocupa el acta de embargo y que esta se contraponga, sino que además debe haber un término en el que se de oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas que desvirtúen los motivos aducidos por la autoridad, así como el monto por el que la misma procedió a embargar para que se cumpla con este requisito.

¹⁴ *Impuestos. Garantía de Audiencia.* Séptima Época. TCC. Semanario Judicial de la Federación, Parte 91-96, p. 109.

Es importante mencionar que en virtud del principio ya estudiado de supremacía constitucional, las excepciones que se establezcan a la satisfacción de la garantía de audiencia sólo deben consignarse en la misma Constitución, dentro de ésta, existen varias de ellas, pero la referida a la materia fiscal es la que la Corte¹⁵ determino en cuanto a que antes del acto que fije un impuesto la autoridad fiscal respectiva no tiene la obligación, en lo referente a la discusión de los impuestos derechos o aprovechamientos, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho de combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para cumplir con el señalado derecho, pero si deben ser oídos antes de la privación de sus propiedades posesiones o derecho.

La excepción apuntada solo alude a que la imposición de un gravamen no esta sujeto a aprobación por parte del particular causante, sino que se establece de manera involuntaria, más nunca se habla de que esa alteración se extienda a las privaciones que deriven del incumplimiento de esas cargas, por el contrario es muy clara sobre el hecho de que de manera posterior a la determinación de estas y antes de la privación siempre se deberá otorgarse la garantía de audiencia.

Las anotaciones apuntadas sobre el lapso que se otorga para combatir la fijación y monto de un gravamen se dirigen a estimar que cuando estamos en presencia de un

¹⁵ *Garantía de Audiencia Previa, Excepciones a la, en materia fiscal.* Séptima Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación. Tomo 44 primera parte, p. 29.

embargo definitivo si se respeta en cierta forma la garantía de audiencia previa, mientras que en el embargo precautorio no, esto con la justificación de que se vaya a evadir al fisco en el cumplimiento de obligaciones, algo que como veremos es una simple suposición, debido a que esto no se comprueba.

Se ha determinado por la Corte que en la instauración del embargo precautorio no debe satisfacerse la garantía de audiencia por no ser el mismo un acto de privación definitiva, tal y de lo que se desprende de lo a continuación transcribimos:

Conforme con el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que consagra la garantía de audiencia, nadie podrá ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sin que medie juicio en el que el afectado, después de ser oído y admitidas sus pruebas, resulte vencido. Sin embargo, dentro de un procedimiento o previamente a él, como medida cautelar, la autoridad competente puede privar al gobernado de alguno de sus bienes, sin que por ello se estime violada la garantía de audiencia, porque al estar sujeta esa privación a resultados del juicio, no puede considerarse que el acto de embargo que se lleve a cabo, sea definitivo, sino que será hasta que el particular sea oído y vencido en juicio cuando se le prive definitivamente del bien afectado. En esas condiciones, si de acuerdo con lo que prevé el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación se autoriza el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de que el crédito esté determinado o sea exigible, si a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento, esa disposición no vulnera la garantía de audiencia tutelada por el artículo 14 de la Carta Magna, ya que tal medida de aseguramiento se da previamente al procedimiento en el que se cita al afectado para que haga valer lo que a su derecho convenga y, por tanto, al no constituir un acto de privación definitiva no es necesario, antes de que se lleve a cabo, que se le escuche en su defensa.¹⁶

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que prevé el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de que el crédito esté determinado o sea exigible, si a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento, no resulta violatorio de la garantía de audiencia prevista por el artículo 14 constitucional, en virtud de que el embargo aludido sólo es una medida de aseguramiento que no implica para el contribuyente privación definitiva de los derechos de posesión o propiedad que tenga sobre los bienes

¹⁶ *Embargo Fiscal Precautorio. El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación no viola la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 Constitucional.* Octava Época. Pleno. Gaceta de Semanario Judicial de la Federación, Parte 86-2, Febrero, 1995. Tesis. P. XII/ 95, p. 23.

embargados y, por tanto, no es necesario que previamente se le escuche en defensa, ya que la garantía de audiencia únicamente opera frente a actos de privación.¹⁷

Reiteraremos en que en un embargo definitivo si se otorga la garantía de audiencia aunque muy limitadamente por medio del escrito de inconformidad que puede presentarse ante la autoridad fiscal, lo que no sucede en el precautorio y aunque las tesis transcritas apoyen el hecho de que en éste no se necesita cumplir con la mencionada garantía, no estamos de acuerdo con éstas por lo que procederemos a expresar los razonamientos que consideramos sirven para confrontarlas:

- Es verdad que no estamos frente a una privación definitiva, pero en la Constitución nunca se estableció que fuera un requisito tal característica para que el derecho de audiencia pudiera concederse.
- Se alega por otra parte que se trata sólo de una medida cautelar, siendo que la misma no tiene justificación debido a que como vimos y como veremos en un Criterio de la Corte cuando no se ha determinado un crédito fiscal no existe razón para expresar que se esta protegiendo el interés del fisco, puesto que tal determinación sirve para demostrar que efectivamente existe un interés que proteger.

¹⁷ *Embargo Precautorio para asegurar el interés fiscal, no es necesario que se escuche al afectado previamente al.* Octava Época. TCC. Semanario Judicial de la Federación, Parte III, p. 312.

- Consideramos que para los casos comentados en el párrafo anterior sólo se puso el nombre de embargo precautorio para justificar esta medida y no satisfacerse así la garantía objeto de estas aseveraciones.
- Aunque no estemos en presencia de una medida definitiva, lo cierto es que la privación existe y con esto se afecta el derecho de disposición de ciertos bienes y derechos del contribuyente, por un lapso que generalmente es demasiado prolongado, por lo que si debiera respetarse la garantía de previa audiencia.

4.2.2 GARANTÍA DE LEGALIDAD

Ya habíamos analizado de manera general esta garantía al inicio de este trabajo, pero no relacionándola de manera directa con nuestro tema, como haremos en este apartado además de que se extenderá su estudio.

La garantía de legalidad consignada en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional es más amplia que la contenida en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional que como vimos señala: “ Conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”, pues esta sólo protege contra los actos de privación, mientras que el artículo 16 constitucional a que aludiremos en su primera parte, salvaguarda los actos de molestia que son de mayor amplitud.

El artículo 16, párrafo primero constitucional dispone: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”.

En un inicio es importante resaltar que esta garantía salvaguarda de todo acto de autoridad que entrañe la menor violación de todas y cada una de las garantías establecidas en la Constitución. “La garantía de legalidad, dadas su extensión y efectividad jurídicas, pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación que no sólo sea arbitrario, es decir, que no este basado en norma legal alguna, sino contrario a cualquier precepto, independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que éste pertenezca”.¹⁸

Se desprende de lo anterior, que la garantía de legalidad no sólo protege las garantías establecidas en la Constitución, sino además protege todo el sistema normativo, que no sea respetado por los actos que realice la autoridad.

Como veremos, algunos de los supuestos que regulan el embargo que analizamos, han sido declarados inconstitucionales, por consiguiente, al aplicar la autoridad este acto, basado en dichos supuestos, se estará violentando la garantía de legalidad.

Del párrafo citado que contiene esta garantía se desprenden ciertos requisitos a los que como quedo aclarado deberá sujetarse también el embargo, como son: Mandamiento escrito, que sea dictado por autoridad competente, que se efectúe una debida fundamentación y motivación del acto.

¹⁸ Burgoa Orihuela, Ignacio. *Las garantías individuales*. Porrúa, México, 2003, p. 589.

Asimismo el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 38 establece los requisitos mínimos que deben contener los actos administrativos y son:

- Constar por escrito en documento impreso o digital
- Señalar la autoridad que lo emite
- Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido....

Las autoridades competentes para realizar el embargo precautorio que establece el Código Fiscal de la Federación, son las facultadas de acuerdo al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en las que encontramos a varias de estas como son: Administración General y Local de Grandes Contribuyentes, Administración General y Local de Recaudación, Administración General y Local de Auditorio Fiscal, Administración General y Local de Aduanas.

Se enuncia que la garantía en comento se contiene en la expresión fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento y que debe entenderse por esta última, que el acto o conjunto de actos que provoquen la molestia, deben no sólo tener una causa o elemento determinante, sino que éste sea legal, es decir, fundado y motivado en una ley.¹⁹

Por lo que el hecho realizado por el particular deberá encuadrar perfectamente en las hipótesis establecidas en la ley, que al efecto se funden.

¹⁹ Burgoa Orihuela, Ignacio. Op, cit, pp. 601- 602.

“La fundamentación legal de todo acto autoritario que cause al gobernado una molestia en los bienes jurídicos a que se refiere el artículo 16 Constitucional, no es sino una consecuencia directa del principio de legalidad que consiste en que las autoridades sólo puede hacer lo que la ley les permite”.²⁰

“Nuestro máximo tribunal ha establecido que las autoridades deben gozar de facultades expresas para actuar, o sea, que la permisión legal para desempeñar determinado acto de su incumbencia no debe derivarse o presumirse mediante la inferencia de una atribución clara y precisa”²¹, lo que consideramos que en los supuestos por los que procede el embargo precautorio que estudiamos, no se establece la atribución que se confiere en forma tal que cumpla con esas exigencias, pero esto se retomara más adelante.

Lo anterior se puede relacionar con la facultad discrecional que de acuerdo a la Corte²² se presenta cuando las normas jurídicas conceden a la autoridad un poder de apreciación de acuerdo a su criterio, sobre que hechos del caso concreto puede adecuarse a ciertas disposiciones, es decir, cuando no se establece una atribución clara y precisa como sucede en el embargo precautorio fiscal la autoridad puede hacer uso de su poder de apreciación que es censurable cuando se parte de hechos irreales y no comprobados.

²⁰ Ídem, p. 602.

²¹ Ídem.

²² *Facultad Discrecional o de Arbitrio, debe respetarse la de la autoridad administrativa*. Sexta Época. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación, Tomo LV, tercera parte, p. 17.

Hay otro requisito que de conformidad con la Corte²³ se debe cumplir para estar ante la presencia de una causa legal del procedimiento además de los de fundamentación y motivación que son de forma y este es de fondo, por el que para integrarlo es necesario que los motivos invocados sean reales y ciertos y que, conforme a los preceptos invocados sean bastantes para provocar el acto de autoridad.

No se puede considerar que estamos ante la presencia de un hecho real, si este no se comprueba, y para enfocarnos en nuestro estudio destacaremos, que no se establece ninguna obligación por parte de la autoridad de que demuestre los hechos que motivaron la instauración del embargo precautorio que estudiamos.

Por otra parte, “fundar legalmente implica, el que el acto de molestia, entre otras condiciones en su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan”²⁴. Así, además del deber de cumplir con los requisitos constitucionales del acto de molestia, también se deberán observar los que establezcan las leyes ordinarias y reglamentos que desde luego, no podrán contradecir ni inobservar a los de la ley suprema.

En cuanto a la motivación que ya fue definida al inicio de este trabajo, expone Burgoa que esta tiene el objetivo de que el afectado por el acto de molestia, pueda estar en condiciones de producir su defensa. De esto podemos denotar que para el caso de instauración de embargo precautorio antes de la determinación del crédito fiscal, el mismo

²³ *Fundamentación y Motivación, Garantía de.* Sexta Época. Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo CXXII, Tercera Parte, p. 21.

²⁴ Burgoa Orihuela, Ignacio. Op. cit., p. 602.

no se verifica debido a que no se la oportunidad al afectado como ya vimos, de defenderse por no otorgársele la garantía de audiencia.

Para relacionar al embargo precautorio que nos interesa, con el requisito de motivación se transcribirá la siguiente tesis:

No se cumple con la motivación exigida por el artículo 16 constitucional si la resolución reclamada únicamente repite los requisitos establecidos en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación para la procedencia de la práctica del embargo precautorio (peligro de que dicho contribuyente se ausente, enajene sus bienes, los oculte o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales), pero sin precisar las circunstancias especiales, razones particulares y causas inmediatas que tomó en consideración la autoridad para dictarlo en la forma en que lo hizo, a fin de cumplir con lo exigido por el mencionado precepto constitucional.²⁵

Lo anterior se traduce en que si al realizarse un embargo precautorio la autoridad en lugar de expresar las circunstancias, hechos o razones imputables al particular que originan el acto de molestia, cita al texto mismo del fundamento legal de aquél, no habrá una debida motivación y por consiguiente se estará violentando la garantía de legalidad.

Creemos que el criterio anteriormente expuesto se origino debido a que muchas veces en la práctica la autoridad fiscal no satisface el requisito de motivación, puesto que sólo cita el texto mismo que sirve de fundamento legal, es decir, la causal por la que ellos consideran que se debe proceder a embargar precautoriamente. Es por esto que es muy claro aquél al expresar que en este caso no se satisface tal requisito.

²⁵ *Embargo Precautorio. Motivación en el caso de. Art. 145 del CFF.* Octava Época. TCC. Semanario Judicial de la Federación. Parte XII, Octubre, 1992, p. 425.

En cuanto al requisito de mandamiento escrito, en el embargo fiscal, este se cumple por medio de una orden que lo autorice, donde primeramente se deberá definir cuál es el acto que se realizará, que es el embargo mismo, para acudir entonces a discernir los motivos y fundamentos del mismo, pero es importante que exista congruencia entre estos últimos y tal acto de molestia, tal y como se expone a continuación:

La motivación es la expresión en el mandamiento escrito de la autoridad competente de los motivos imputables al particular, que originaron la emisión del acto de autoridad que lo afecta en su interés jurídico y que tiene vinculación directa con los fundamentos citados y las consecuencias del acto autoritario.²⁶

No sólo se debe cumplir con los requisitos de fundamentación y motivación en el mandamiento de ejecución, sino además en las actas que se levanten con motivo de la instauración del embargo, y esto se desprende de lo siguiente:

Será necesario que para llevarse a cabo el embargo precautorio exista un motivo, y que además, se den a conocer al afectado, tanto los fundamentos como los motivos existentes, tanto en las actas que al respecto se levanten, como en el mandamiento de ejecución que ordene dicho embargo por parte de la autoridad competente.²⁷

En el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación se establece la referida obligación de levantar un acta circunstanciada con los requisitos previstos en el artículo 38 del mismo ordenamiento, que también fueron enunciados.²⁸

²⁶ Sandoval Galindo, Luis. *La fundamentación y Motivación de las Actas de Embargo en el Procedimiento Administrativo de Ejecución*. Revista Indetec, No. 105, Mayo- Junio, 1997, p. 24

²⁷ Navarro Franco Margarita. *El embargo Precautorio en Materia Fiscal Federal*. Revista Indetec, No. 123, Noviembre, 2000, p. 96.

²⁸ En el apéndice 2 se puede observar que tanto la orden de embargo como el acta circunstanciada que al efecto se levanten, deben fundarse y motivarse, además de existir congruencia en los mismo. Claro esta, que este es un buen ejemplo que nos proporcionan en el SAT, puesto que en ocasiones puede darse el caso de que las autoridades ordenadoras y ejecutoras no cumplan con tales requisitos.

Algunos de los actos que el ejecutor designado deberá fundar y motivar en el acta que se levante con motivo de un embargo, y esto dependiendo del caso particular, son²⁹:

- El acto mismo del embargo (Artículo 151,CFF)
- La designación de testigos por parte del Ejecutor (Art. 155 CFF)
- La designación por parte del ejecutor de los bienes a embargar (Artículos 155, 156 y 157 CFF)
- Designación por el ejecutor del depositario de bienes (Artículo 153 CFF)
- La realización de la diligencia con un tercero (Artículo 137 y 151 CFF)

Es decir, en el acta circunstanciada que se levante con motivo del embargo, se debe detallar de manera pormenorizada todo lo ocurrido durante la diligencia, constituyendo dichos hechos de trascendencia jurídica, ya que aquélla constituirá documento probatorio de la actuación tanto de la autoridad como del contribuyente en caso de que alguna controversia llegare a suscitarse.

En apoyo al análisis que hacemos en este apartado, nos servirán de apoyo las declaratorias de inconstitucionalidad emitidas respecto de algunas de las fracciones establecidas en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, sobre la fracción II de ese mismo artículo se menciona lo siguiente:

²⁹ Ídem, p. 25.

No obstante la reforma del artículo de referencia, que entró en vigor el primero de enero de mil novecientos noventa y ocho, en su fracción II, se establece como medida cautelar el embargo precautorio con el fin de garantizar el interés fiscal, facultando a las autoridades hacendarias a practicarlo respecto de contribuciones causadas pendientes de determinarse y aún no exigibles, cuando el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes, sin que previamente se haya determinado un crédito fiscal por el contribuyente o por la autoridad, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, disposición que infringe lo establecido por el artículo 16 constitucional, al permitir a la autoridad fiscal embargar precautoriamente sin la existencia previa de una determinación de un crédito fiscal, el cual constituye un requisito esencial para que nazca o se actualice el interés fiscal del erario público; por estas razones resulta inconstitucional lo establecido en el artículo y fracción de mérito, al otorgar a la autoridad fiscal una facultad arbitraria, ya que a su voluntad puede fijar el monto del crédito mediante el embargo precautorio.³⁰

Como se puede deducir, esa fracción se declaró inconstitucional por las siguientes consideraciones:

- Se autoriza la medida cautelar sin haberse determinado un crédito fiscal y por consiguiente, no habrá lugar a proteger un interés fiscal, que hasta el momento no ha nacido.

- Se establece que la atribución conferida a la autoridad fiscal es arbitraria, ya que al no existir un monto sobre el cual embargar, ésta embarga sobre lo que quiere, de acuerdo a su voluntad y no a la ley.

³⁰ Embargo precautorio. El supuesto que establece el artículo 145, fracción II, del Código Fiscal de la Federación (vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho), es violatorio del artículo 16 constitucional. Novena Época. TCC. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, Abril de 2002, tesis I.10.A.32 A, p. 1255.

Respecto de otros de los supuestos por los que procede instaurar la medida de referencia y que también se declaro inconstitucional se señala:

La fracción III del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación permite el embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, cuando éste se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está obligado, pero de su propia redacción se desprende que se trata de asegurar el interés fiscal en caso de contribuciones pendientes de determinarse, pues hace referencia a que si dentro de los plazos que el propio código señala, no se dicta la resolución en que se determine dicho crédito, ese embargo precautorio quedará sin efectos y que, en cambio, si se cumple con ello, ese secuestro se convertirá en definitivo, prosiguiéndose el procedimiento administrativo de ejecución. De ahí que se infringe el artículo 16 constitucional al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado. La expresión que utiliza el dispositivo citado de "asegurar el interés fiscal" carece de justificación en virtud de que la determinación de una contribución constituye un requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal, lo que implica que, si ello no se actualiza, no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria. Sostener lo contrario propiciaría la práctica de aseguramientos en abstracto, puesto que en esa hipótesis se ignorarían los límites del embargo, ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal, como tampoco se tienen todos los datos objetivos para regir la determinación de que el causante va a evadir su responsabilidad. Por estas razones resulta inconstitucional el precepto invocado, al otorgar facultades omnímodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias, al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo; máxime que esa autoridad, por más que exista un hecho generador del tributo, no podría cumplir con el mandato constitucional de fundar y motivar su actuar, al no saber cuál es el monto del crédito fiscal y si el gobernado en contra de quien se dirige la medida está obligado al mismo.³¹

Como se puede observar de la tesis precedente, se declara inconstitucional dicha fracción, por los mismos razonamientos sobre los que se aludió de la fracción III de dicho ordenamiento, pero además se agregaron otros como los siguientes:

- ❖ Se expresa que se crea un estado de incertidumbre en el contribuyente que desconoce la justificación del aseguramiento, puesto hasta el momento no existe un

³¹ Embargo precautorio. La fracción III del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que lo prevé, viola el artículo 16 de la Constitución Federal. Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Junio, 2003, tesis X.1o.18 A, p. 979.

interés fiscal que proteger, además por ignorarse los límites o el monto sobre el que se práctica el mismo.

- ❖ Al no existir certeza del adeudo y por lo tanto de su monto, la autoridad no puede cumplir con su obligación constitucional de fundamentación y motivación.³²

En virtud de los anteriores razonamientos habrá que recalcar en que el principio de Certidumbre que se deriva de la garantía de legalidad debido a como se apunto, ante cualquier acto de molestia que afecte a la esfera jurídica del gobernado, este debe tener la posibilidad de conocer en forma cierta y clara, el alcance y contenido de las consecuencias que aquél le va a producir, mediante el establecimiento de atribuciones claras y precisas, que expresen límites en el actuar de la autoridad.³³

El embargo precautorio por estar establecido generalmente sobre la base de supuestos de realización incierta y donde no se establecen límites en el actuar de la autoridad, específicamente sobre el monto a proceder su realización, por consiguiente estará violentando el derecho de legalidad constitucional, pero hasta ahora no hemos procedido a analizar el único supuesto sobre el que se autoriza tal medida una vez determinado el crédito fiscal y antes de que este tenga el carácter de exigible al que se le ha reconocido por la Corte, apegado al requisito constitucional de legalidad de conformidad con lo siguiente:

³² Sirven de sustento los Criterios emitidos por la Corte al artículo 145 del Código Fiscal de la Federación antes de su última reforma, y que fueron señalados en el capítulo precedente de este trabajo

³³ Se profundizó más en el principio de certidumbre jurídica en los apartados 1.2.2.1.1 y 1.2.2.1.4 de este trabajo.

La redacción de la fracción IV del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho, no es inconstitucional, porque establece que procede el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, cuando ya determinaron créditos fiscales, y para tal determinación dicha norma coincide con el contenido del artículo 6o. del propio Código Fiscal, en el que el legislador estableció como regla general que el propio contribuyente lleve a cabo la determinación del tributo en cumplimiento de las disposiciones fiscales, que es a lo que se denomina autodeterminación, esto es, que reconociendo la existencia de un hecho generador, cuantifique el importe de su adeudo y, sólo por excepción, que dicha determinación se realice por la autoridad administrativa, cuando en ejercicio de sus facultades de comprobación advierta que el contribuyente ha sido omiso en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de tal suerte que si dicho crédito ya fue determinado, es evidente que existe una limitante en cuanto a los bienes a embargar o cuantía de los mismos, porque el mismo precepto legal establece que el embargo precautorio respectivo se practicará hasta por un monto equivalente al de la contribución determinada y sus accesorios. Por tanto, en el supuesto comprendido por la fracción IV del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, en su actual redacción, no existe incertidumbre sobre la existencia ni sobre la cuantificación del crédito fiscal.³⁴

Es verdad que en el supuesto sobre el que se dicte el criterio anterior ya existe una certeza sobre el adeudo del contribuyente y su monto, pero no hay que olvidar que aquél se instaura sobre la base de hechos de realización incierta y que se sigue dejando a consideración de la autoridad el decidir si lo práctica o no, por lo que consideramos que estamos todavía ante una facultad arbitraria. Es por esto que consideramos que la atribución que ahí se confiere debiera ser más limitada mediante la instauración de formulas precisas y no de la utilización de términos como “ cuando a juicio” y aunque estemos en presencia de un embargo precautorio se faculta a la autoridad para que violente el término que tiene el contribuyente para pagar.

³⁴ *Embargo precautorio. no es inconstitucional el previsto por la fracción IV del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación (vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho).* Novena Época. TCC. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIII, Mayo, 2001, tesis XXI.3o.3 A, p. 1135.

Para reafirmar lo anterior se anotara sobre el embargo precautorio que estamos discerniendo lo siguiente:

Si aun conociendo el importe del crédito, aunque no ejercida la exigibilidad de pago del mismo, se ejecutará por simples sospechas de que se pudiera evadir el pago, siendo ello una mera especulación a futuro, y consecuentemente, de incierta realización precisamente por ser tal, es obvio que cualquier embargo bajo tal premisa es absolutamente inconstitucional, ilógico, improcedente, arbitrario y absurdo. Por otra parte, los vicios de origen que configuran tal irregularidad hacen que el embargo definitivo así originado..., sobrevenga igualmente ilegal, pues es fruto de actos viciados.³⁵

De todo lo que hasta el momento se ha señalado en este apartado deducimos que el embargo precautorio establecido en el Código Fiscal de la Federación viola la garantía de legalidad, pero es loable analizar cada uno de los supuestos jurídicos que lo configuran, relacionando a cada uno de ellos con las notas apuntadas sobre la garantía de audiencia y de legalidad.

4.3 ANÁLISIS DE LOS SUPUESTOS DE SU PROCEDIBILIDAD

Las causales de procedencia del embargo precautorio establecido en el Código Fiscal de la Federación, que atienden a diferentes situaciones de hecho o de omisión por parte de los contribuyentes, las encontramos en el artículos 41 II y 145 segundo párrafo del mismo ordenamiento.

Empezaremos por analizar la preceptuada en el artículo 41, fracción II que dispone:

Art. 41.- Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las

³⁵ Diep Diep, Daniel. *Exégesis del Código Fiscal de la Federación*. PAC, México, 1999, p. 477.

autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

II.-Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad en los términos de la fracción III de este artículo por una misma omisión, salvo tratándose de declaraciones en que bastará con no atender un requerimiento. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento o dos meses después de practicado sino obstante el incumplimiento las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Como de desprende de la anterior, se está ante la presencia de incumplimiento en las obligaciones formales que corresponden al contribuyente, y por las que, además del daño que se les ocasione con la medida precautoria, se deberá cubrir la multa pertinente que se establece en los artículos 81 y 82 del Código Fiscal de la Federación, aunque hay que puntualizar en que no se establece un limite sobre el monto a embargar y aplicando lo que ya se señalo con oportunidad, entonces la facultad que se concede a la autoridad es arbitraria e inconstitucional.

Se deduce también de la misma fracción que hay ocasiones en que basta con no presentar una declaración que se haya requerido para que también se pueda aplicar la medida de referencia.

El embargo a que alude está fracción, se puede originar dentro del ejercicio de las facultades de comprobación, y esta muy relacionada con la causal a que haremos referencia en el artículo 145, fracción III, tal y como se observa en el apéndice dos de este trabajo, puesto que los requerimientos pueden ser de los documentos que contengan la contabilidad del contribuyente.

Aunque de acuerdo a lo que se establece en la causal que se analiza, no se haya cumplido la obligación de declarar o de presentar requerimientos en los términos ahí indicados, no es pertinente embargar precautoriamente en los bienes o derechos de un contribuyente que todavía no tiene una obligación de pago a favor de la autoridad fiscal, además por lo que hace a los requerimientos, se puede presentar el hecho de que no se hayan cumplido bien los requisitos de las notificaciones o esta sea nula. Es por todo esto que debería darse oportunidad al contribuyente de alegar lo que a su derecho proceda, ya que no se establece ningún término de defensa y probatorio a favor del contribuyente, por el que pueda demostrar por ejemplo, que no se le notifico debidamente.

Aunado a lo dicho sobre este supuesto, no se establece que tipo de requerimientos son los que pueden dar origen al embargo precautorio, puesto que existen gran diversidad de ellos, de lo que infiere que se incluye a todos ellos, que aunque tienen que ver con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, no necesariamente con el pago de contribuciones.

Conforme a lo expuesto en el capítulo segundo de este trabajo, podemos resaltar que la obligación de presentar documentos, datos o informes que soliciten las autoridades a los contribuyentes es una obligación de hacer, y no de dar, que en caso de incumplirse traen por consecuencia, que se entorpezcan las funciones de las autoridades y pueden dar origen a la aplicación de una sanción, pero no causa un daño patrimonial al Erario Federal que justifique la afectación de los bienes del infractor.

Ahora procederemos a analizar los otros supuestos establecidos en el Código Fiscal de la Federación para la práctica del embargo:

Art. 145.- Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:

I.- El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.

Los términos de oponer u obstaculizar se prestan a aplicar criterios subjetivos por parte de la autoridad, ya que por el simple hecho de que el contribuyente no facilite el desarrollo de la visita, en ocasiones ya se considera que se está oponiendo a ella, lo mismo sucedería si dificulta su desarrollo, y esto se infiere de la definición que se les hace a aquellos en el Diccionario de la Lengua Española.³⁶

Por su parte, debiera establecerse en el dispositivo que nos interesa que debe entenderse por desaparecer, puesto que no se señala nada al respecto, por lo que habrá que analizar si se establece algún concepto del significado de este vocablo en el Código Civil de la Federación. Es por estos razonamientos que se debiera dar al contribuyente un término en el que puede desvirtuar los hechos considerados por la autoridad.

Además de no respetarse la garantía de audiencia, a este supuesto aplican todos los comentarios aducidos respecto a la inconstitucionalidad de los embargos precautorios

³⁶ *Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española.* Espasa, España, 2001, pp. 1605 y 1624.

practicados antes de la determinación del crédito fiscal, puesto que el mismo se presenta en igualdad de circunstancias.

II.- Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.

Aquí se presenta el mismo problema que el supuesto anterior de que no existe un criterio objetivo de cuando se esta ante la presencia de una desaparición, o de un riesgo inminente.

Lo que se puede observar de acuerdo con el estudio que se hizo de la Evolución del embargo precautorio, es que a pesar de que en esta reforma, ya no se utiliza la expresión “ Cuando a juicio de la autoridad”, lo cierto es que se sigue haciendo uso de su criterio o discreción para que esta considere cuando se encuadra en la hipótesis normativa. Es así que aplican todos los razonamientos expuestos en el apartado anterior sobre el mismo.

III.- El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que esta obligado.

El artículo 28 último párrafo del ordenamiento en estudio determina lo que debe entenderse por contabilidad en materia fiscal.

En este caso, además de autorizarse a la práctica del embargo, se impondrá la sanción correspondiente.

En el caso de que la diligencia se llevará a cabo ante la presencia de una persona que no es el contribuyente, seria normal que esta no quisiera o no pudiera proporcionar la

contabilidad. Por casos como este, en que debiera darse oportunidad al contribuyente de presentar una defensa adecuada.

IV.- El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de esta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento, en este caso, la autoridad trabará el embargo precautorio hasta por el monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas, incluyendo sus accesorios, si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

Como vemos, aquí se utiliza la expresión “ Cuando a juicio de la autoridad”, por lo que inferimos que se trata de una facultad arbitraria que como expusimos se basa en simples suposiciones que pueden causar un daño irreparable al contribuyente. Es por esto que consideramos ilegal esta medida, ya que a causa de estas no se respetan la leyes sobre temporalidad del crédito fiscal, y en particular el término para la exigibilidad del mismo, todo con la justificación de que se trata de una medida precautoria.

Sobre esta hipótesis se enuncia en el mismo artículo:

La autoridad requerirá al obligado , en el caso de la fracción IV de este artículo para que dentro del termino de tres días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo , transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiere desvirtuado el monto del embargo precautorio, este quedará firme.

Consideramos que el término que se determina para que el contribuyente desvirtúe el monto por el que se realizo el embargo es demasiado reducido para que en verdad se pueda producir una defensa adecuada. Además de que solo se da oportunidad de desvirtuar el monto y no la causal por la que se realizo el embargo que estudiamos.

V.- Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el

Registro Federal de Contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares, una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el embargo trabado.

Este supuesto se podría llevar a cabo en las visitas de verificación de mercancías que realizan las autoridades como parte de sus facultades de comprobación.

Con fundamento en el artículo 30, penúltimo y último párrafos, del mismo ordenamiento señala la obligación de tener a disposición de las autoridades fiscales dicha documentación, pero a su vez, en el artículo 53 se establece un plazo para la presentación de documentos, si éstos se requieren durante el desarrollo de una visita domiciliaria.

Generalmente esta causal procede dentro de los actos de inspección que llevan a cabo las autoridades y por tratarse estas de actos de fiscalización, muy similares a los que se realizan en las visitas domiciliarias, debiera otorgarse un término para que los contribuyentes demuestren los documentos que se les exigen.

Consideramos que aunque en ocasiones si se busca tener más control en los causantes de los impuestos, pero también creemos que este supuesto abre una puerta para que las autoridades fiscales amparándose en el ejercicio de sus facultades de comprobación cometan abusos y arbitrariedades en perjuicio de las personas, ya que a estas no se les da la oportunidad, por no otorgárseles los plazos que se señalaron, de probar que si se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes y que si mostraron los documentos comprobatorios de la legal posesión de las mercancías, violándose su garantía de audiencia.

Lo cierto es que resulta ser una practica común el que los contribuyentes de puestos fijos o semifijos guarden en un lugar seguro los documentos que comprueben la legal posesión o propiedad de las mercancías que comercializan, pues lo contrario resultaría muy riesgoso ante la posibilidad que sufran algún daño.

Lo mismo debe considerarse con los comerciantes de puestos fijos, pues en muchas ocasiones estos comerciantes tienen oficinas principales que llevan a cabo toda la función administrativa del negocio, y por ende tienen bajo su resguardo los documentos comprobatorios de las mercancías que se comercializan.

Más grave resulta aún, el caso de las ventas a consignación, ya que en estos casos, los vendedores en forma alguna son propietarios de las mercancías que exhiben para su venta, sino solamente intermediarios que llevan una comisión mercantil por virtud de contrato respectivo.

Por lo que a estos comerciantes se les deja en completo estado de indefensión al no establecerse un plazo, mecanismo o procedimiento por virtud del cual puedan ejercer su garantía de audiencia antes de ser embargados, además de que la disposición que se analiza, no establece los requisitos que deben cubrir los documentos comprobatorios que acrediten la legal propiedad de las mercancías, con lo cual se deja al arbitrio de las autoridades ejecutoras el valorarlos como mejor les parezca y con criterios subjetivos y en consecuencia no jurídicos.

La autoridad carece de supuestos legales donde se contenga la obligación de demostrar su actuar antes de afectar a los contribuyentes, por lo que siempre emitirán sus actos en forma subjetiva.

Si se quiso evitar en todo lo posible el robo y contrabando de mercancías, debemos resaltar que la delincuencia no se ataca con arbitrariedad e injusticia, sino con mecanismos y procedimientos que permita a la autoridad por un lado tener certeza de que efectivamente esta ante un hecho ilícito, y por otro lado allegarse de los elementos objetivos y necesarios que le permitan actuar en consecuencia, sin vulnerar las garantías individuales consagradas en la Constitución a favor de los gobernados.

En una entrevista que se hizo a un auditor de la subadministración de procedimientos legales de la Administración Local de Auditoría Fiscal de Puebla Sur, donde se le cuestiono sobre los motivos por los que generalmente les ganan un amparo sobre la realización de un embargo precautorio sobre las causales que se expusieron, este nos manifestó que efectivamente es por violaciones a la garantía de audiencia y de legalidad, pero que sobretodo los ganan los contribuyentes por la violación a la última de las garantías mencionadas cuando no se ha determinado todavía un crédito fiscal.